

|  |
|--|
| <b>JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO<br/>ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD<br/>AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO</b> |
| <b>Conflicto:</b> 32/2010  |
| <b>Administraciones afectadas:</b><br>Administración del Estado<br>Diputación Foral de Bizkaia |
| <b>Objeto:</b> Domicilio fiscal  |

## **Resolución 7 /2014**

### **Expediente 32/2010**

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 19 de diciembre de 2014

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia para resolver la discrepancia suscitada respecto del domicilio fiscal de la sociedad ENTIDAD 1 (NIF: (LNNNNNNNN)), que se tramita ante esta Junta Arbitral con número de expediente 32/2010, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) frente a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB) mediante un escrito de su Director General de 22 de diciembre de 2010, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 23.

Se expone en dicho escrito que la entidad ENTIDAD 1 (NIF LNNNNNNNN) -en adelante ENTIDAD 1 o "la entidad- se constituyó mediante escritura pública otorgada "el 29 de diciembre de 2007" ante el notario de Bilbao D. NOMBRE Y APELLIDOS 1, por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, en representación de ENTIDAD 2 (NIF LNNNNNNNN) que es su socio único y administrador, con domicilio social y fiscal en DOMICILIO 1, Bizkaia. Se designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 como representante del administrador único para el ejercicio del cargo.

ENTIDAD 2 es una sociedad constituida íntegramente por ENTIDAD 3, cuyo domicilio social y fiscal radica asimismo en DOMICILIO 1, Bizkaia.

2.- El domicilio social y fiscal de ENTIDAD 1 se fijó inicialmente en DOMICILIO 2, de Barcelona, pero el domicilio social se cambió a DOMICILIO 1, Bizkaia, mediante escritura otorgada el 27 de julio de 2009; trasladándose también allí el domicilio fiscal mediante escritura de 6 de agosto de 2009.

3.- Previamente al planteamiento del conflicto se llevaron a cabo las siguientes actuaciones por la AEAT:

- La Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco acordó el 16 de junio de 2010 iniciar un procedimiento de comprobación del domicilio fiscal que le fue notificado al obligado tributario el siguiente día 21; fecha en la que se realizó una visita a su domicilio fiscal en DOMICILIO 1, documentándose en Diligencia, los hechos observados y la documentación requerida y aportada por el interesado,

elaborándose con base en todo ello un informe el 24 de septiembre de 2010 que concluía que ese había sido el domicilio fiscal que el obligado tributario tuvo desde su constitución.

- El 27 de septiembre de 2010 la AEAT inició el procedimiento de cambio de domicilio previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, proponiendo a la DFB el cambio de domicilio de Barcelona a Bizkaia con efectos retroactivos desde la fecha de constitución de la entidad el 29 de diciembre de 2007.

La Delegación Especial de la AEAT en Cataluña emitió un informe ampliatorio el 28 de octubre de 2010 confirmando con datos adicionales que el domicilio fiscal del obligado ha radicado desde su constitución en Bizkaia.

- El 27 de septiembre de 2010 la AEAT notificó a la DFB la propuesta de cambio de domicilio de la sociedad ENTIDAD 1, de conformidad con el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, solicitando que se manifestase expresamente sobre la propuesta de retrotraer el cambio de domicilio de la entidad desde Barcelona a DOMICILIO 1, desde su constitución el 27 de diciembre de 2007, hasta el 6 de agosto de 2009, fecha en que la propia entidad cambia su domicilio a Bizkaia.

- Transcurrido el plazo de dos meses previsto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico, la AEAT consideró, de acuerdo con el artículo 13 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), que la DFB discrepaba sobre el cambio de domicilio fiscal propuesto.

- La AEAT planteó el presente conflicto en el plazo de un mes establecido en el artículo 13.2 RJACE, computado a partir del vencimiento del plazo anterior.

4.- Después de exponer los antecedentes y los fundamentos de Derecho en los que funda su postura, la AEAT concluye su escrito de planteamiento solicitando a

la Junta Arbitral que declare que "el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 (NIF (LNNNNNNNN)) desde su constitución el 25/1/08 [sic] hasta el 6/8/09, ha estado siempre en Vizcaya, en concreto en el DOMICILIO 1, y no sólo desde el 6/8/09 que es la fecha en que la entidad ha cambiado a Bizkaia su domicilio fiscal".

5.- Admitido a trámite el conflicto por la Junta Arbitral en su sesión del 29 de octubre de 2012 y emplazada la DFB para formular alegaciones, ésta lo hizo mediante un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de fecha 16 de enero de 2013, que tuvo entrada el día 17 siguiente, en el que en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de Derecho que expone solicita de la Junta Arbitral que declare "que el domicilio fiscal de la entidad se encontraba en territorio de régimen común".

6.- En el trámite de puesta de manifiesto del expediente previsto en el artículo 16.4º RJACE, formuló alegaciones la DFB por medio de un escrito de 8 de abril de 2013, registrado de entrada el siguiente día 9; así como la AEAT que, tras la concesión de la ampliación del plazo de alegaciones en los términos interesados, presentó las suyas mediante un escrito de fecha 30 de abril de 2013, remitido por correo administrativo sellado el 6 de mayo de 2013.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

1.- El objeto del presente conflicto consiste en determinar el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 entre la fecha de constitución de la entidad (que la AEAT data el 29 de diciembre de 2007, y la DFB el día 28, sin que conste en el expediente copia de la escritura de constitución), y el 5 de agosto de 2009, día anterior al traslado de su domicilio fiscal desde Barcelona a Bizkaia.

Esta cuestión ha de resolverse por aplicación del artículo 43. Cuatro, b) del Concierto Económico, que dispone lo siguiente:

"A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

( ... )

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

2.- La AEAT sostiene que la "gestión administrativa y dirección de los negocios" de la entidad en el periodo considerado no se encontraba en el lugar de su domicilio social en DOMICILIO 2 de Barcelona, sino en DOMICILIO 1 de Bizkaia; pretensión a la que se opone la Diputación Foral de Bizkaia.

En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008, R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008, R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010, R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010; R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010), R4/2014, de 13 de octubre de 2014, expediente 2/2011).

De ahí que la resolución de la discrepancia que mantiene la AEAT y la DFB respecto a la domiciliación de la entidad (artículo 43, Seis del Concierto Económico y artículo 3. c) RJACE), requiera la toma en consideración y la valoración conjunta de todas las circunstancias del caso partiendo de la

pormenorizada exposición que de ellas hacen las dos Administraciones interesadas.

3.- Los hechos y elementos de los que la AEAT concluye que la "gestión administrativa" de la entidad se realizó en Bizkaia desde su constitución son los siguientes:

1º) El testimonio documentado en Diligencia y efectuado por D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 que fue la persona que atendió a los agentes tributarios en la visita realizada el 21 de junio de 2010 en el domicilio de la entidad, declarando que:

- Mientras la entidad tenía el domicilio fiscal en Territorio Común parte de la gestión contable se llevaba desde Madrid y principalmente desde MUNICIPIO 1 (*Bizkaia*).
- El lugar de custodia de las facturas recibidas era siempre MUNICIPIO 1. Las facturas de gran importe, ENTIDAD 4, ENTIDAD 5 y ENTIDAD 3 Y ENTIDAD 6 se recibían en MUNICIPIO 1. Las facturas que se recibían en delegaciones se enviaban a MUNICIPIO 1.
- Las facturas emitidas se expiden desde Bizkaia, donde se gestiona su cobro por el departamento de tesorería a través de una cuenta abierta en Bizkaia.
- Las solicitudes o pedidos de compra se realizan a través de unos mismos modelos, los que utiliza ENTIDAD 3 y, en general, todo el GRUPO DE SOCIEDADES.
- Creía que los libros-registro de IVA se elaboraban centralizadamente en MUNICIPIO 1.

2º) La sociedad no tiene trabajadores propios con los que haber podido desarrollar la gestión administrativa.

3º) La sociedad no es titular ni arrendataria de locales en los que desarrollar la gestión administrativa.

4º) Las cuentas bancarias a través de las que trabaja la sociedad están abiertas en sucursales de Bizkaia.

5º) Existen multitud de precedentes de sociedades del GRUPO DE SOCIEDADES dedicadas a la construcción y explotación de parques eólicos con las que ENTIDAD 1 comparte planificación, y en los que se reconoce que la gestión administrativa se lleva desde el DOMICILIO 1, de Bizkaia.

6º) La sociedad no entra en escena hasta la fase de operación y mantenimiento, por lo que las actividades relacionadas con la promoción y construcción del parque quedan fuera de su objeto. Las actividades de la tercera fase, que se identifican con control de la producción, detección y gestión de las pérdidas y realización del mantenimiento, son distintas de las propias que integran la gestión administrativa.

4.- Igualmente considera la AEAT que la "dirección efectiva" de la entidad se ha desarrollado desde su constitución en Bizkaia atendiendo a las siguientes circunstancias:

1º.- El socio y administrador único es ENTIDAD 2, domiciliada en DOMICILIO 1, constituida íntegramente por ENTIDAD 3, y administrada por un consejo de administración compuesto por D. NOMBRE Y APELLIDOS 4, D. NOMBRE Y

APELLIDOS 2 y D. NOMBRE Y APELLIDOS 5; todos ellos con residencia en Bizkaia.

El administrador único designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, con residencia en Bizkaia, como persona física que le representa en el ejercicio de las funciones de administración.

Por su parte, ENTIDAD 3, tiene como administrador único a ENTIDAD 7 que designó a D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 como persona física para que le represente en el ejercicio de dicha administración.

2°.- La entidad suscribe el 31 de julio de 2009 un contrato con ENTIDAD 8, representada por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, para la realización de los servicios necesarios hasta la firma de los certificados de aceptación provisional de las instalaciones del parque; y ello "para dar la apariencia de que la gestión administrativa se lleva desde Barcelona"; pero "las tareas que desarrollaba sobre el terreno el personal de [esta última sociedad] eran de carácter técnico y no directivo".

3°.- Las decisiones de financiación se han adoptado siempre en Bizkaia.

4°.- Las decisiones de inversión con ENTIDAD 4 y ENTIDAD 9 se han adoptado siempre en Bizkaia, por representantes residentes en Bizkaia.

5°.- "El delegado de ENTIDAD 3 en Galicia reconoció que la dirección y gestión de ENTIDAD 10 no se realizaba desde su domicilio en A Coruña. Resultando que todo el GRUPO DE SOCIEDADES tiene un mismo sistema de funcionamiento en cuanto a las actividades de promoción y gestión de parques eólicos, es evidente que tampoco se llevaba en Barcelona la gestión y dirección de ENTIDAD 1".



6°.- D. NOMBRE Y APELLIDOS 6, responsable de control y gestión de la unidad de promoción y venta de parques de ENTIDAD 3, manifestó con ocasión de la visita a las oficinas de Madrid que las sociedades titulares de los parques no hacen sino subrogarse en la posición de ENTIDAD 3, una vez construido el parque, como vehículo para realizar su venta mediante una simple transmisión de acciones.

Añade, en fin, la AEAT que "como quiera que el domicilio fiscal debe ser declarado por el propio obligado, se entiende que se trata de una manifestación espontánea acerca del lugar donde realmente tiene dicha gestión administrativa y dirección efectiva"; y resulta que "en el presente expediente, el propio obligado tributario cambia de domicilio de Barcelona a Vizcaya el 6/8/09, sin que se observe una variación en las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa y dirección efectiva que pudiera justificar el cambio de domicilio de territorio común a foral. Al contrario, el examen de dichas circunstancias lleva a la conclusión de que el domicilio fiscal siempre ha radicado en Vizcaya, y por tanto el cambio de domicilio declarado supone el reacomodo de la situación jurídico fiscal de la sociedad a su realidad mercantil".

5.- En los siguientes Fundamentos de Derecho, el escrito de planteamiento de la AEAT expone los argumentos que se resumen a continuación:

A. En el Fundamento de Derecho 7° la AEAT comienza por enumerar 22 sociedades anónimas con la denominación común de DENOMINACIÓN COMÚN, cada una con su correspondiente topónimo, acerca de las cuales afirma que entre 2009 y 2010 se trasladaron desde territorio común a territorio foral, añadiendo acto seguido que:

"En estas sociedades se observa que las decisiones sobre creación, domiciliación, representación, desembolso de dividendos pasivos, etc., no se adoptan

individualmente en cada sociedad para adaptar su situación jurídica (fiscal y mercantil) a su realidad, determinada por un desigual desarrollo de su objeto social (con lo que ello comporta de diferentes necesidades de financiación, inversión, representación, etc.), sino que se trata de decisiones globales adoptadas desde Vizcaya por los representantes del socio único y administrador de manera idéntica para varias sociedades.

Tampoco en estos casos ha habido una alteración suficiente de las circunstancias que determinan la localización de la gestión administrativa que justifique el cambio de domicilio de las referidas sociedades, y desde luego es impensable que se haya cambiado la dirección efectiva de las mismas, lo que no hace sino reforzar la idea de que desde Vizcaya se han adoptado decisiones comunes, especialmente el traslado del domicilio fiscal a Vizcaya, para varias sociedades con independencia de su situación real y necesidad concretas.

Ello determina que el cambio de domicilio fiscal a Vizcaya, lejos de reflejar un cambio real, no hace sino reacomodar la situación jurídica de las sociedades a una realidad que se producía desde su respectiva constitución".

A continuación aduce el escrito de la AEAT diversos ejemplos de actos de constitución de sociedades, traslado de su domicilio, otorgamiento de poderes y desembolso de dividendos pasivos que afectan colectivamente a conjuntos de sociedades de DENOMINACIÓN COMÚN, es decir, explotadoras de parques eólicos.

B. Invoca finalmente la AEAT en el Fundamento de Derecho 8º el precedente constituido por las resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008, de 24 de noviembre de 2008, expediente 1/2008 y 1/2009, de 28 de enero de 2009, expediente 2/2008, en las que consideró que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades de DENOMINACIÓN COMÚN, domiciliadas fiscalmente en

territorio común, se realizaba en el Territorio Histórico de Bizkaia y, en consecuencia, declaró que su domicilio estaba situado en este último Territorio.

La DFB interpuso recurso contra ambas resoluciones, que fue desestimado por las sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, dictadas en los recursos 86/2009 y 155/2009, respectivamente.

6.- Los antecedentes de hecho en los que la Diputación Foral de Bizkaia funda, por su parte, las alegaciones contenidas en su escrito de 16 de enero de 2013 están tomados de una Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia, denominada "DENOMINACIÓN 1", que documenta el resultado de una visita girada el 16 de diciembre de 2010 al domicilio fiscal de ENTIDAD 1, en DOMICILIO 1, que acompaña al referido escrito. Dichos antecedentes son en resumen los siguientes:

- El socio de la entidad es ENTIDAD 2, que es también su administrador único, cuyo domicilio fiscal estaba en Bizkaia desde el momento de su constitución. El representante del administrador ha sido Doña NOMBRE Y APELLIDOS 7, empleada por cuenta ajena de ENTIDAD 6 (en adelante ENTIDAD 6) y de ENTIDAD 3 (en adelante ENTIDAD 3), como consecuencia de la fusión por absorción de la primera entidad, ENTIDAD 6, por ENTIDAD 3 hasta el 8 de febrero de 2009, fecha en la cual causa baja en el GRUPO DE SOCIEDADES. El centro de trabajo de dicha persona física estaba en Madrid. Con posterioridad a dicha baja, fue nombrado representante del Administrador Único, D. NOMBRE Y APELLIDOS 3.

- Las reuniones de las Juntas Generales de accionistas se han celebrado en el domicilio social de la entidad hasta la fecha del traslado del domicilio social al Territorio Histórico de Bizkaia.

- Su objeto social es la construcción, explotación de parques eólicos, así como la adquisición, compra, alquiler y venta de inmuebles rústicos y urbanos.
- Las funciones de gerente recaen en el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 8, empleado por cuenta ajena de ENTIDAD 8. Su centro de trabajo está en Barcelona.
- Los apoderados de la entidad tienen su centro de trabajo en diversos lugares tanto del territorio común como del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Los libros de contabilidad y las cuentas anuales se encuentran en el domicilio social de la entidad, en Barcelona, hasta su traslado a Bizkaia.
- La entidad tiene abierta una cuenta bancaria en el Territorio Histórico de Bizkaia.
- No dispone de facturas emitidas ya que no ha iniciado su actividad.
- Las facturas recibidas y demás correspondencia se reciben en el domicilio social y una gran parte de los justificantes se conservan en Madrid, donde el auditor externo de cuentas realiza el trabajo de campo.
- Los libros de IVA, se nutren del sistema contable integrado del GRUPO DE SOCIEDADES, cuya elaboración se efectúa por la introducción de los asientos contables por personal autorizado ubicado en distintos territorios.
- La entidad no tiene personal propio contratado.
- Las decisiones estratégicas del negocio son adoptadas, desde los diferentes puntos de vista: técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc., por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES. Dicho Comité se reúne con una periodicidad mensual,

generalmente en Madrid, aunque también se ha reunido en MUNICIPIO 1 o Vitoria, y está integrado por los responsables de área o proyecto que tienen sus centros de trabajo en Bizkaia, Araba y Madrid.

Es en dicho Comité donde se adoptan las principales decisiones relativas a la elaboración de los distintos proyectos, su seguimiento tanto desde el punto de vista técnico como financiero-contable, su financiación (necesidad de la misma, modo de financiación, externa o propia, y/o, en su caso, aportaciones financieras externas o de otras entidades del grupo), determinación del soporte jurídico de cada una de las decisiones adoptadas, etc.

- Hace referencia el escrito de alegaciones a los contratos aportados por la entidad. En primer lugar, al de arrendamiento de servicios suscrito con ENTIDAD 8 (estudios y proyectos, gestión de permisos, licencias y autorizaciones; gestión de terrenos, administración y gestión medioambiental). El contrato se somete a Arbitraje en Madrid. Observa la DFB que la gama de servicios es amplia, siendo el componente de administración una pequeña parte de los mismos. Para la prestación de estos servicios el GRUPO DE SOCIEDADES dispone de un Departamento de Control de Gestión que, entre otras funciones, procede a la introducción de los asientos contables a través de un sistema informático integrado. Las personas con acceso a dicho sistema están repartidas entre MUNICIPIO 1, Madrid y Navarra y son empleados de distintas empresas del GRUPO DE SOCIEDADES.

Para la ejecución del contrato ENTIDAD 8 contaba con el personal de la empresa en Barcelona, que efectuaba todas las labores de gestión del parque hasta su puesta en funcionamiento.

- Se refiere también el escrito al contrato "llave en mano" para la fabricación y puesta en marcha de aerogeneradores en el parque eólico, entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 4, suscrito en MUNICIPIO 1 el 24 de febrero de 2009 y sometido a

arbitraje en Madrid; así como al contrato de cesión del contrato "llave en mano" de construcción de las instalaciones, suscrito en Madrid el 3 de julio de 2009 entre ENTIDAD 1 y ENTIDAD 8; y ENTIDAD 9, y sometido a arbitraje en Madrid.

- Las decisiones estratégicas de financiación del grupo se adoptan por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques.

- La entidad no tiene locales propios o arrendados, pero sí dispone de derechos sobre bienes inmuebles situados en Barcelona donde se ubica el parque eólico, siendo este el único inmovilizado del que dispone la entidad.

La Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia denominada "DENOMINACIÓN 1" hace constar, en fin, que:

"D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, firma la misma haciendo mención expresa que los hechos que afectan a la estructura empresarial de ENTIDAD 1, son los contenidos en dicha Diligencia, no debiendo tener en cuenta el contenido manifestado en otras Diligencias en la medida en que contradigan al contenido de la Diligencia mencionada y firmada el 16 de diciembre de 2010."

Añade la DFB que "en el mismo día de firma de la presente [Diligencia], se suscribieron con D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 otras Diligencias relativas a otras entidades, en las que parece ser que el contenido de las preguntas efectuadas discrepaba poco entre ellas".

7.- Tras reproducir el escrito de alegaciones de la DFB la legislación que entiende aplicable (artículo 43, Cuatro, del Concierto Económico; artículo 47 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y, en fin, los apartados 9 y 10 de la Norma Foral de Bizkaia 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades), argumenta en su Fundamento de Derecho 1º

que la AEAT parte de hechos relacionados con otras entidades del GRUPO DE SOCIEDADES sobre los que en su día recayó Resoluciones de esta Junta Arbitral y Sentencias del Tribunal Supremo, "pretendiendo extender, aunque no de manera literal si de manera tácita, las conclusiones de dichas Resoluciones y Sentencias al caso objeto del presente escrito". Y por ello considera la AEAT que el comportamiento de ENTIDAD 1 al trasladar su domicilio social y fiscal al Territorio Histórico de Bizkaia, "no es sino un "reacomodo" del domicilio fiscal de la entidad a la realidad empresarial existente"; entendiendo la DFB que "es, precisamente, dicha conclusión la que conduce a error a la AEAT, ya que para determinar el lugar, territorio, en el que se encuentra el domicilio social y fiscal de la entidad, hay que efectuar un análisis exhaustivo de los hechos que afectan al supuesto en cuestión. Del análisis de los hechos contenidos en el informe de la AEAT, sobre los que hubo pronunciamiento expreso de la Junta Arbitral y el TS y de los hechos relativos a ENTIDAD 1, sólo puede afirmarse que los hechos en esta última entidad mencionada son distintos a los en su momento enjuiciados por dichos organismos, con lo que no procede, en ningún caso, alcanzar conclusiones sin un análisis exhaustivo de las circunstancias que rodean al expediente objeto de análisis".

En el Fundamento de Derecho 2º la DFB destaca los errores en los que a su juicio incurre la AEAT en el sentido que resumidamente se indica a continuación:

- La denominación social de la entidad es ENTIDAD 1, y no DENOMINACIÓN ERRÓNEA.
  
- La entidad no se constituyó en la fecha contenida en el informe de la AEAT sino "el 28 de diciembre de 2007".
  
- Se indica que las facturas provienen de Galicia, cuando tal y como se recoge en la Diligencia DENOMINACIÓN 1, las facturas y correspondencia de la entidad, es

recibida en su domicilio social, que primeramente estuvo sito en Barcelona y con posterioridad se trasladó a Bizkaia.

- Se debe tener en cuenta la manifestación efectuada por D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, en el sentido de que los hechos contenidos en la Diligencia DENOMINACIÓN 1, son los que afectan a la estructura empresarial de ENTIDAD 1, por lo que no deben ser tenidas en cuenta las afirmaciones efectuadas en anteriores Diligencias que contradigan a la firmada el 16 de diciembre de 2010.

- En relación con las facturas emitidas, D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 incurre en un error de hecho, ya que la entidad en los años objeto de análisis no había iniciado actividad alguna de facturación a terceros.

- Del muestreo de facturas recibidas se observa que, efectivamente, las mismas eran recibidas en el domicilio social y, en lo referente a su archivo, muchas de ellas son objeto de custodia en Madrid junto con otros documentos contables, como consecuencia de que, allí se desarrollaba el trabajo de campo del auditor de cuentas externo de la entidad.

- En lo referente a los libros de IVA y su elaboración en MUNICIPIO 1, se señala que dado el sistema contable integral del GRUPO DE SOCIEDADES, los libros de IVA se nutren automáticamente al efectuar el asiento contable, con lo que se entiende que dichos libros son elaborados en los territorios en los que se encuentran las personas autorizadas a introducir los asientos contables, sin perjuicio de la responsabilidad del Departamento Fiscal del GRUPO DE SOCIEDADES.

En el Fundamento de Derecho 3º formula la DFB las siguientes observaciones acerca de afirmaciones de la AEAT:



- Respecto a los precedentes de sociedades del GRUPO DE SOCIEDADES se reitera que las conclusiones en el caso objeto de análisis deben ser alcanzadas en atención a los hechos objeto de resolución, y no sobre la base de otras entidades del GRUPO DE SOCIEDADES.

- La firma de los contratos de financiación por personas físicas residentes en Vizcaya no supone que estas personas adopten las decisiones de financiación, sino que estas se adoptan por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES.

- Lo mismo sucede con las decisiones de inversión.

- El hecho de que las solicitudes y los pedidos de compra se realicen a través de modelos compartidos por ENTIDAD 8 y ENTIDAD 3 es coherente con el hecho de que la gestión y dirección de ENTIDAD 1 en la fase de promoción y construcción es efectuada por estas entidades como consecuencia del contrato de arrendamiento de servicios.

8. En el Fundamento de Derecho 5º la DFB afirma que debe tenerse en cuenta que en los años objeto de análisis la entidad no había iniciado actividad alguna sino que estaba en fase de promoción y construcción de un parque aerogenerador, insistiendo "en la especificidad que plantea la propia actividad que desarrolla la entidad, precisamente, durante el periodo de promoción y construcción del parque ... "; por lo que considera "de suma importancia el conocer cómo se desarrolla la construcción de un parque eólico [que] conlleva lo que se puede denominar 3 fases; promoción, construcción y operación y mantenimiento".

- Promoción: en este periodo de unos 3 o 4 años se efectúan las labores de selección de emplazamientos, análisis potencial del viento, solicitud de licencias, proyecto de ejecución, plan de viabilidad, etc. En esta fase la gestión

administrativa y dirección del negocio se efectúa básicamente por el gerente, Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 8, cuyo centro de trabajo está en el domicilio social de la entidad.

- Construcción: oscila entre seis y nueve meses, dependiendo del tamaño del mismo.

- Operación y mantenimiento: actividad que se efectúa durante un plazo aproximado de 20 años.

Alega la DFB que "dado que las labores de gestión y dirección durante el periodo de promoción y construcción del parque son ejecutadas por el personal de ENTIDAD 8 en Barcelona, es a estas labores a las que se debe atender para la determinación del lugar del domicilio fiscal ya que es la única actividad realizada por la entidad".

9. En el Fundamento de Derecho 6º la DFB alude a los criterios para determinar el lugar donde está centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios establecidos en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, que el Tribunal Supremo, en su sentencia de 16 de junio de 2010, consideró procedente aplicar, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria; y añade en el Fundamento Derecho 7º que:

- En cuanto al criterio relativo al domicilio fiscal de los administradores o gerentes de la entidad, tratándose de empleados del GRUPO DE SOCIEDADES, debe tenerse en cuenta no sólo el domicilio fiscal sino el lugar del centro de trabajo al que están adscritos. Y en el presente caso, la persona física representante del Administrador Único de la entidad, Doña NOMBRE Y APELLIDOS 7, tiene su centro de trabajo en Madrid hasta la fecha en que causó baja.

- En lo que respecta al criterio de la oficina en la que se efectúa la contratación general de la entidad, señala la DFB (F.D. 8º) que los contratos son suscritos en diferentes territorios y se someten normalmente a arbitraje en Madrid, y hay gran parte de ellos suscritos en Cataluña.

11. En los Fundamentos de Derecho siguientes de su escrito de alegaciones la DFB se refiere a los siguientes extremos:

- En cuanto a los apoderados de la entidad señala que hasta el 5 de diciembre de 2008 la entidad no tenía apoderados. A partir de esa fecha los apoderados tienen su centro de trabajo en territorio común, Navarra, Álava-Araba y Bizkaia.

- En el domicilio social de la entidad se celebran las reuniones de la Junta de accionistas, se hallan los libros de contabilidad debidamente legalizados y se reciben las facturas y demás correspondencia relacionada con la entidad. En relación con el archivo de los documentos y justificantes contables, una gran parte de ellos se encuentra depositada en Madrid, donde se realiza el trabajo de campo por el auditor de cuentas externo.

- Recuerda el escrito la actividad y funciones del Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques, respecto del cual señala que cobra especial relevancia que se reúna de manera habitual en Madrid.

- Alude el escrito al sistema contable integrado del GRUPO DE SOCIEDADES y a que el personal autorizado para introducir asientos contables está ubicado físicamente en distintos territorios. A ello debe unirse el hecho, que considera "de especial relevancia", de que el responsable del Departamento y encargado de dar el visto bueno a todas las operaciones contables es D. NOMBRE Y APELLIDOS 6 y, anteriormente, D. NOMBRE Y APELLIDOS 9, los cuales desempeñaban su trabajo en el centro de Madrid.

- Los libros del IVA se elaboran automáticamente a partir de los asientos contables, pero su revisión y supervisión y, por lo tanto, la responsabilidad de su elaboración corresponde al Departamento Fiscal situado en Navarra.
  
- Las decisiones financieras de la entidad no se adoptan por D. NOMBRE Y APELLIDOS 2, como sostiene la AEAT, sino por el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y son ejecutadas por el Departamento de Tesorería, cuyo responsable tiene actualmente su centro de trabajo en Madrid.
  
- El mencionado Comité adopta las decisiones estratégicas de los parques. La actividad de dirección y supervisión recae sobre el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 2, el Sr NOMBRE Y APELLIDOS 10, cuyos centros de trabajo están situados en Álava y Toledo, respectivamente, y sobre el Sr. NOMBRE Y APELLIDOS 8, Gerente de la delegación de Cataluña.
  
- En lo referente a la cuenta bancaria, resulta significativo que el responsable de Tesorería tenga su centro de trabajo en Madrid.
  
- El inmovilizado de que dispone la entidad está compuesto por derechos sobre bienes inmuebles, situados en territorio común, más en concreto en Cataluña.
  
- El cambio del domicilio social y fiscal de la entidad al Territorio Histórico de Bizkaia se produjo como consecuencia de una reestructuración del GRUPO DE SOCIEDADES.

12. El escrito de alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia termina con las conclusiones que se resumen a continuación:

1°. Es relevante que las discrepancias sobre el domicilio fiscal de la entidad adquieren importancia hasta el momento en que las entidades inician su explotación. Hasta ese momento la Administración competente para gestionar, liquidar y comprobar el IVA es la correspondiente a su domicilio fiscal. Hasta dicho momento temporal el parque se encuentra en fase de promoción y construcción, lo cual implica que la entidad es receptora de facturas de proveedores y, en consecuencia, a efectos del IVA el obligado tributario se encuentra en situación de solicitar IVA a devolver por la Administración de su domicilio fiscal, ya que ha soportado importantes cuotas de IVA. A partir del momento de inicio de la explotación las cuotas de IVA soportadas son muy pequeñas mientras que los parques tienen una cuantía importante de IVA repercutido, y "dado que la práctica totalidad de los parques eólicos tienen sus instalaciones en Territorio Común y todos ellos habitualmente tienen un volumen de operaciones superior a 6/7 millones de euros, realizando todas sus operaciones en el territorio en el que se encuentran sus instalaciones y/o su domicilio fiscal ha sido trasladado a Territorio Común, la Administración competente para exaccionar dicho concepto impositivo es precisamente la de este último territorio. De forma que con las pretensiones de la AEAT, resultaría que hasta el momento de inicio de la explotación del parque, la totalidad de las cuotas soportadas por la construcción y explotación [sic] de los mismos serían devueltas por la HFB; mientras que a partir del momento del inicio de la explotación, todo el IVA sería devengado e ingresado en Territorio Común. Debe tenerse en cuenta que ENTIDAD 1 ya ha iniciado su actividad de explotación del parque eólico del cual es propietaria".

2°. "En el supuesto de que se deban tener en cuenta las actividades desarrolladas como consecuencia de la actividad de promoción y construcción de parques, es claro que la gestión y dirección de dicha actividad es desarrollada por ENTIDAD 8, con lo cual el domicilio está sito en territorio común."

3º. "En el supuesto de que prevalezca el criterio mantenido en las últimas Sentencias del TS y no deba tenerse en cuenta la opinión manifestada en el párrafo anterior, ha quedado acreditado a lo largo del presente informe que la gestión administrativa y la dirección de los negocios en términos mayoritarios, se encuentra sita en territorio común".

4º. Dado que no se produce en ninguno de los territorios la concurrencia de la totalidad de los requisitos mencionados en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982, cabría la aplicación del criterio residual previsto en el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico y concluir que el domicilio fiscal de la entidad está sito en territorio común, ya que la totalidad de su inmovilizado está sito en Cataluña.

13. En su segundo escrito de alegaciones de 8 de abril de 2013, tras la puesta de manifiesto del expediente, la Diputación Foral de Bizkaia se limita a ratificarse en sus alegaciones anteriores.

14. La AEAT formuló nuevas alegaciones por medio de un escrito de fecha 30 de abril de 2013, en el que se ratifica en las formuladas en el planteamiento del conflicto. Y replica a las alegaciones de la DFB con los razonamientos que resumidamente se exponen:

1º. Acerca de las consecuencias que, en opinión de la DBF, se derivarían respecto a la exacción del IVA sostiene que el domicilio fiscal es independiente de las consecuencias que resulten para la exacción de un tributo: "el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda, en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva de la entidad".

2º. Respecto a la aplicabilidad, de las resoluciones de la Junta Arbitral R1/2008 y R 1/2009 y las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, señala la AEAT los siguientes hechos:

"a) Los conflictos 1/2008 y 2/2008 fueron planteados por la AEAT en relación con el domicilio fiscal declarado de varias sociedades titulares de parques eólicos.

b) Dichas sociedades se constituyeron como sociedades anónimas unipersonales, cuyo socio y administrador único era ENTIDAD 3, sociedad holding del GRUPO DE SOCIEDADES.

c) Cada sociedad había declarado su domicilio fiscal en el territorio donde se proyectaban los respectivos parques, aun cuando dicho domicilio no reunía ninguno de los requisitos necesarios para poder ser considerado domicilio fiscal y, en consecuencia, la AEAT planteó los conflictos ante la Junta Arbitral por considerar que el domicilio fiscal de las sociedades debía situarse desde su constitución en MUNICIPIO 1, por ser este el lugar donde se localizaban la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las distintas sociedades.

d) Las sociedades firmaban con sociedades especializadas del GRUPO DE SOCIEDADES contratos de arrendamiento de servicios, de construcción de instalaciones, de puesta en marcha de aerogeneradores, etc., y no disponían de personal ni locales propios, por lo que no disponían de capacidad de gestión alguna por sí mismas.

e) Las tareas desarrolladas por el personal de ENTIDAD 6, absorbida en junio de 2008 por ENTIDAD 3, en los territorios donde se declararon los domicilios fiscales de las entidades consistían, por una parte, en la recepción de facturas, correspondencia y notificaciones para su remisión posterior a MUNICIPIO 1, y por otra, en la ejecución sobre el terreno de las decisiones adoptadas por la dirección,

tareas de carácter técnico "que no pueden servir para integrar el criterio de centralización de gestión administrativa y mucho menos el de dirección negocial".

Concluye la AEAT que "se puede apreciar claramente la coherencia -lógica, por otra parte- entre la manera de gestionar y dirigir la sociedad objeto del presente conflicto por parte del GRUPO DE SOCIEDADES y la descrita en los apartados precedentes, salvadas las diferencias propias de una mayor profesionalización y especialización del grupo alcanzada a lo largo de los años, como se pone de manifiesto en las distintas reorganizaciones ocurridas en el grupo, tanto jurídicas -absorción de ENTIDAD 6 por parte de ENTIDAD 3, traslado de la sede social de la cabecera del holding desde Álava a Bizkaia en 2010, el propio traslado del domicilio fiscal del obligado tributario en 2009--, como de gestión -centralización de áreas en Departamentos especializados, como fiscal en Navarra, tesorería en Madrid, contable en MUNICIPIO 1- o puramente administrativas implantación de un sistema contable integral del GRUPO DE SOCIEDADES.

A la vista de todo lo anterior, únicamente se puede concluir que los criterios tenidos en cuenta para la determinación del domicilio fiscal de las sociedades titulares de parques eólicos y las conclusiones obtenidas por esa Junta Arbitral en las Resoluciones 1/2008 y 1/2009, ratificadas posteriormente por el Tribunal Supremo, resultan plenamente aplicables al presente conflicto, sin que ello implique una traslación puramente mecánica de aquellas conclusiones al obligado tributario... ".

3°. En cuanto a la afirmación de que en los ejercicios en los que el obligado tributario ha tenido su domicilio fiscal declarado en territorio común su actividad se ha limitado a la promoción y construcción del parque eólico y las tareas de gestión administrativa diaria se efectúan por el equipo técnico de que dispone el GRUPO DE SOCIEDADES en la Delegación de Barcelona, mientras que las decisiones



estratégicas se llevan a cabo desde el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES, la AEAT sostiene que "la doctrina administrativa y la Junta Arbitral en sus resoluciones, ha establecido que hay un único domicilio fiscal posible y, aun reconociendo que parte de las actividades de dirección o gestión administrativa o técnica se desarrollen en un territorio, se puede fijar el domicilio fiscal en otro territorio por ser aquel donde coinciden la 'mayoría de los elementos' definitorios de la 'gestión administrativa y dirección efectiva de los negocios'".

La actividad administrativa de la entidad durante el periodo considerado ha consistido básicamente en la firma de un contrato de arrendamiento de servicios con ENTIDAD 8, "quien a su vez suscribió un contrato con ENTIDAD 3, por el cual parte de esos servicios, entre otros los administrativos, eran prestados por ENTIDAD 3."

"Las tareas desarrolladas en el domicilio fiscal declarado inicialmente en territorio común son, por una parte, las de carácter técnico, claramente diferenciadas de las directivas a las que se refiere el artículo 43 del Concierto Económico, y, por otra parte, las de carácter gestor y administrativo que han consistido en la centralización en un domicilio de la correspondencia, notificaciones y facturas recibidas para su posterior remisión a MUNICIPIO 1, donde se realiza efectivamente la gestión administrativa de la entidad".

Afirma la AEAT que "ni en las manifestaciones de empleados y representantes del GRUPO DE SOCIEDADES ni en las propias alegaciones de la Diputación Foral de Bizkaia "se encuentra el menor indicio de que con el traslado del domicilio fiscal declarado desde territorio común a Bizkaia se haya producido la menor variación en el funcionamiento diario de la entidad que pudiera implicar un cambio en la localización de la gestión administrativa de la misma, lo que viene a confirmar que con el traslado del domicilio fiscal lo único que se ha hecho es adecuar la situación jurídico fiscal de la entidad a su situación económica real.

Dicha situación económica real consiste en que es en MUNICIPIO 1 (Bizkaia) lugar donde tiene su domicilio fiscal las sociedades ENTIDAD 2 y ENTIDAD 6/ENTIDAD 3, administrador único del obligado tributario y sociedad encargada dentro de la estructura del GRUPO DE SOCIEDADES de prestar servicios de administración y gestión a las sociedades promotoras de parques eólicos que carecen de medios materiales y humanos para llevarlos a cabo por sí mismas, donde existe la infraestructura suficiente para centralizar la gestión administrativa de las mismas. Consecuentemente, resulta indudable que ése es el lugar en el que se encuentra 'efectivamente centralizada la gestión administrativa' de la entidad".

4°. Respecto a la alegación de la Diputación Foral de Bizkaia de que si no se estima que el domicilio fiscal de la entidad está situado en Cataluña, donde se realizan las labores técnicas del parque, dicho domicilio habrá de localizarse en territorio común, que es donde se realizan las restantes labores de gestión y dirección, señala la AEAT que conforme reconoce la DFB hay una gran dispersión de departamentos o centros directivos: financiero y jurídico en Madrid; tesorería en MUNICIPIO 1 y Madrid; fiscal en Pamplona.

Añade que según la DFB las decisiones estratégicas se toman en el Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques del GRUPO DE SOCIEDADES, que se reúne mensualmente en Madrid normalmente, y que la mayor parte de sus miembros tienen su centro de trabajo en Bizkaia y Madrid.

Observa la AEAT que ENTIDAD 2, socio y administrador único de la entidad, tiene su domicilio fiscal en MUNICIPIO 1 (Bizkaia) y que "el GRUPO DE SOCIEDADES y su sociedad cabecera ENTIDAD 3 tiene establecida una estructura empresarial y organizativa que se caracteriza por la dispersión tanto temporal como geográfica, por razones de funcionalidad de los distintos

departamentos que la integran. Los mismos no dejan de tener un carácter instrumental y ejecutivo de las decisiones que toma ENTIDAD 3 en relación con los parques eólicos. Esas decisiones tienen precisamente esas trascendencias: ejecución de las inversiones, jurídica, financiera, de tesorería, contable y fiscal. Estos órganos, en base a una estructura de áreas funcionales, actúan en un segundo nivel y ejecutan las decisiones y estrategias del primer nivel adoptadas por ENTIDAD 3".

Añade la AEAT lo siguiente:

"En cuanto al citado Comité cabe decir que siendo un órgano más, integrante de la estructura empresarial del grupo, la propia denominación del mismo, 'ejecutivo', indica cuál es su función: ejecuta las decisiones que toma ENTIDAD 3 y en todo caso, según la información que consta en las bases de datos de la AEAT, al menos ocho de sus miembros tienen domicilio fiscal en Bizkaia. El obligado tributario forma parte del GRUPO DE SOCIEDADES y es éste precisamente, a través de los departamentos que lo integran, quien lleva a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad objeto del conflicto.

Si bien es cierto que esa gestión administrativa del obligado está repartida funcional y territorialmente entre los distintos departamentos de ENTIDAD 3, de lo que no cabe la menor duda es que la dirección efectiva de su negocio se ejercita por su socio y administrador único, tal y como está acreditado en el escrito de planteamiento del conflicto y en el presente escrito de alegaciones".

En apoyo de esta afirmación aporta la AEAT informaciones publicadas en la prensa vasca y navarra con ocasión del traslado del domicilio social y fiscal del GRUPO DE SOCIEDADES de Álava a Bizkaia, así como unas páginas del Diario de Sesiones de las Juntas Generales de Álava, correspondientes a la sesión plenaria nº 86, de 7 de junio de 2.010, en las que se recoge una interpelación "dirigida al Diputado General, para conocer la repercusión en la Hacienda foral y

en la industria alavesa del traslado de domicilio social" del GRUPO DE SOCIEDADES.

5°. El Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques ejecuta las grandes decisiones estratégicas, "pero no realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad. Esta labor corresponde, como ya se ha dicho, a ENTIDAD 3, cuyo domicilio fiscal y centro de actividades, se encuentran en Bizkaia".

"En consonancia con ello, las personas que integran el citado Comité Ejecutivo son personal especializado, cualificado para la adopción de decisiones técnicas correspondientes a su ámbito, pero que en ningún caso toman decisiones de las que constituyen la dirección de un negocio de la envergadura que tiene el despliegue de los parques eólicos del GRUPO DE SOCIEDADES.

En relación con los administradores y apoderados, el administrador único del obligado tributario es su socio único, la sociedad del GRUPO DE SOCIEDADES, ENTIDAD 2 (NIF: LNNNNNNNN), con domicilio social y fiscal en DOMICILIO 1 en Bizkaia".

(...)

"En lo que se refiere a los apoderados de la entidad, no se puede decir que exista una dispersión de la dirección de la entidad, la cual se realiza de forma centralizada por representante del administrador único y persona con facultades para otorgar las escrituras de nombramiento y revocación de apoderados. Estos apoderados realizan una actividad profesional consistente en la ejecución de las directrices recibidas, no interviniendo en la dirección de los negocios siendo, en consecuencia, irrelevante el lugar de su centro de trabajo a efectos de la determinación del domicilio fiscal de la entidad".

En cuanto a la pretensión de la DFB de aplicar el criterio residual para la determinación del domicilio contenido en el artículo 43 del Concierto, atendiendo al territorio en que se encuentre el mayor volumen de inmovilizado de la entidad, considera innecesario la AEAT este criterio residual "dada la abundancia y claridad de las pruebas que permiten la fijación del domicilio fiscal de la entidad en Bizkaia por aplicación del criterio principal del lugar en que se realiza la gestión administrativa y la dirección de los negocios, conforme establece el citado artículo 43", citando al respecto lo señalado por esta Junta Arbitral en el Fundamento de Derecho nº 11 de su Resolución 1/2008, relativa a la determinación del domicilio fiscal de una sociedad del GRUPO DE SOCIEDADES titular de un parque eólico.

6°. En cuanto a la afirmación de la DFB de que en la Diligencia extendida por la Inspección de la AEAT en el domicilio de la entidad el 21 de junio de 2.010 se cometieron errores por parte de D. NOMBRE Y APELLIDOS 3, sostiene la AEAT que no puede alegarse que una persona como la mencionada desconozca el funcionamiento de la entidad, "siendo una de las personas autorizadas para operar con la única cuenta corriente de ésta abierta en Bizkaia, apoderado de la misma según consta en escritura pública de fecha 5 de diciembre de 2008 y, desde el 13 de marzo de 2009, es la persona física representante del administrador único para el ejercicio de dicho cargo en el obligado tributario."

Respecto a la manifestación de D. NOMBRE Y APELLIDOS 3 en la Diligencia de la Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia de 16 de diciembre de 2010, negando validez a las manifestaciones discrepantes hechas en otras Diligencias, la AEAT recuerda el valor probatorio que tienen estos documentos con arreglo al artículo 107 de la Ley General Tributaria y afirma que tales manifestaciones "no pueden pretenderse ineficaces por el mero trámite de manifestar en una diligencia posterior formalizada ante otra Administración distinta que 'no deben ser tenidas en cuenta'".

15. Una vez analizados los hechos prolijamente expuestos por las Administraciones contendientes y las alegaciones en las que sustentan sus pretensiones respectivas, hemos de comenzar recordando que en sus resoluciones 1/2008 y 1/2009, confirmadas por las sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero y 16 de junio de 2010, respectivamente, esta Junta Arbitral estimó que el domicilio fiscal de las sociedades a las que se referían los correspondientes conflictos no estaba situado en el domicilio social y fiscal declarado por las sociedades en el territorio en el que se encontraba el parque eólico del que eran titulares, por la razón fundamental de que en dicho domicilio se llevaban a cabo actividades de naturaleza esencialmente técnica, de proyecto y construcción del parque. En cambio, todos los indicios apuntaban a que las actividades que propiamente constituían la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la empresa se realizaban por sociedades del GRUPO DE SOCIEDADES radicadas en Bizkaia, concretamente en DOMICILIO 1 (Bizkaia).

La DFB argumenta que las conclusiones de las citadas resoluciones no deben extenderse mecánicamente a otros casos como el presente, distinguibles en su opinión de los precedentes, sin explicar en sus alegaciones en qué se diferencian ambos supuestos. Sucede, sin embargo, que la valoración conjunta de todas las circunstancias aducidas por las partes del presente conflicto lleva a la conclusión de que el supuesto ahora examinado no difiere esencialmente de los que fueron objeto de las citadas resoluciones de esta Junta Arbitral 1/2008 y 1/2009, y que el GRUPO DE SOCIEDADES ha utilizado en todos ellos la misma estructura organizativa para la "promoción y venta" de parques, cuyas líneas fundamentales son las siguientes: a) Constitución de una sociedad íntegramente participada por una holding del Grupo domiciliada fiscalmente en el territorio de situación del parque; b) Realización por esta sociedad ("DENOMINACIÓN 2") de los trabajos preparatorios de la construcción del parque y de esta misma construcción e instalación, celebrando para ello los oportunos contratos con las

empresas tecnológicas del Grupo; c) Transmisión de la sociedad propietaria del parque mediante la venta de las acciones representativas de su capital.

La reiteración del mismo esquema explica que los actos y operaciones societarios de las "sociedades de parque eólico" no sean singulares respecto de cada una de ellas sino que se realicen en masa para conjuntos de dichas sociedades. Hasta la venta de sus acciones las "sociedades de parque eólico" son, en realidad, simples estructuras técnicas (instalaciones industriales en construcción) carentes de una gestión empresarial individualizada, ya que ésta se lleva a cabo colectivamente por los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES para el conjunto de todas las sociedades de esta clase; por tanto, en el lugar donde aquéllos poseen los recursos personales y materiales necesarios para ello. Como se infiere de todos los antecedentes, este lugar es fundamentalmente el DOMICILIO 1 (Bizkaia).

16. No contradice la anterior conclusión el hecho de que algunos de los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES estén situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, hecho en el que hace hincapié la DFB y no niega la AEAT. En este sentido, la DFB destaca las funciones del llamado Comité Ejecutivo del Departamento de Promoción y Venta de Parques y el hecho de que este órgano se reúna habitualmente en Madrid. Afirma la DFB que dicho Comité adopta las decisiones estratégicas sobre las cuestiones relativas a los parques desde todos los puntos de vista, técnicos, económico-financieros, jurídicos, etc.; de contrario, la AEAT le atribuye un carácter meramente ejecutivo de las decisiones de ENTIDAD 3. Acerca de ello hay que afirmar que la estructura organizativa del GRUPO DE SOCIEDADES no ha sido analizada en el presente conflicto y, por tanto, no consta a esta Junta Arbitral de manera rigurosa cuáles son las funciones y posición del repetido Comité; es decir, si es este órgano el que adopta las decisiones supremas en relación con los parque eólicos o, por el contrario, es un órgano básicamente técnico, subordinado a los órganos superiores del Grupo.

No obstante, cualquiera que sea el papel del citado Comité o el de otros órganos situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia, según se deduce del expediente, como los encargados de la tesorería o de los asuntos fiscales, ello no es decisivo para excluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las "sociedades de parque eólico" se realicen fundamentalmente por los órganos centrales del GRUPO DE SOCIEDADES, que adoptan las decisiones empresariales principales.

En este sentido, en nuestra resolución R 11/2011, de 2 de mayo de 2011, expedientes 29/2008, 30/2008, 32/2008, 38/2008, 39/2008 y 40/2008 acumulados, Fundamento de Derecho 13, negamos relevancia decisiva al lugar donde se celebraban las reuniones del órgano de administración y las Juntas Generales de socios. En apoyo de esta posición invocábamos la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional número 7958/2005, de 20 de junio, recurso 426/2002, que desestimó el recurso contra el acuerdo de 4 de abril de 2002 de la Junta Arbitral de Resolución de Conflictos en Materia de Tributos del Estado Cedidos a las Comunidades Autónomas que resolvió que era ineficaz el traslado de Madrid a Barcelona de la sociedad ENTIDAD 11 a pesar de que el primer ejecutivo de la compañía y un consejero tenían en Barcelona su domicilio y desarrollaban su actividad en esta ciudad. El recurso de casación número 1115/2006 interpuesto contra esta sentencia fue desestimado por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 13 de abril de 2011.

Asimismo, en nuestra resolución R 10/2012, de 26 de julio de 2012, expediente 7/2010, Fundamento de Derecho 7, afirmamos que el hecho de que la contabilidad se lleve en un lugar distinto al de las restantes actividades de gestión y dirección no es por sí sólo determinante de la localización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de las entidades, y consideramos



relevante el hecho de la pertenencia de las entidades a un grupo empresarial o societario. También sostuvimos en esa ocasión (ibídem) que la gestión administrativa y la dirección de los negocios no son criterios separables y en caso de discrepancia entre una y otra debe tener preferencia la segunda, como lugar donde se adoptan las decisiones fundamentales de la empresa. Y así lo hemos venido manteniendo también en las más recientes resoluciones R 14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010; R 16/2013, de 9 de septiembre de 2013, expediente 4/2011; R 18/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 3/2011; y R 19/2013, de 27 de septiembre de 2013, expediente 5/2011.

La Sala Tercera de Tribunal Supremo en la ya citada sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en el mismo recurso núm. 538/2012, afirma, en fin, que: *"La expresión 'centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios', es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no solo de las circunstancias concretas objetivas que concurran en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial".* (Fundamento Cuarto).

Las consideraciones precedentes nos llevan a concluir que la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 se llevaban a cabo desde su constitución en el lugar donde realizaba sus actividades su único socio y administrador, inicialmente ENTIDAD 6 y, tras la absorción de ésta por ENTIDAD 3, esta última sociedad. Este lugar es notoriamente el DOMICILIO 1, en Bizkaia,

que se estableció como domicilio social y fiscal de la entidad cuando uno y otro se trasladaron de Barcelona a Bizkaia.

17. La conclusión anterior hace innecesario recurrir al criterio subsidiario establecido por el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

Declarar que el domicilio fiscal de la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN) se encontraba desde su constitución en DOMICILIO 1.